

EL REGLAMENTO ESPAÑOL DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA: PROPUESTAS DE MEJORA¹

AURORA RIBES RIBES²

ESPAÑA

SUMARIO: 1. APROXIMACIÓN A LA ACCIÓN 14 BEPS: INCREMENTAR LA EFICACIA DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS. 2. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA: ESTADO DE LA CUESTIÓN. 2.1.- Causas de la ineficiencia del procedimiento amistoso. 2.2.- Reticencias a la introducción del arbitraje en los CDI españoles. 3. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE EL REGLAMENTO ESPAÑOL DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA. 3.1.- Aspectos generales. 3.2.- Críticas formuladas y propuestas de mejora.

1. APROXIMACIÓN A LA ACCIÓN 14 BEPS: INCREMENTAR LA EFICACIA DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.

El Proyecto BEPS³ (*Base erosion and profit shifting*) marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación. Como es sabido, a solicitud de los países miembros del G20, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) publicó en julio de 2013 su "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios",⁴ en el que demanda cambios fundamentales en los mecanismos actuales, así como la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso, incluyendo disposiciones anti-abuso, con el fin de evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

La primera reflexión que nos suscita esta iniciativa se focaliza en el masivo acuerdo existente entre los distintos operadores económicos (legisladores, organizaciones no gubernamentales, contribuyentes, medios de comunicación, etc.) acerca de la necesidad de acometer esta empresa, que implica importantes acciones nacionales, supranacionales e internacionales, en aras a lograr los objetivos propuestos. Se trata de un consenso sin precedentes⁵ en el ámbito de la fiscalidad, lo que sin duda incrementa su relevancia e influencia.

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación "La investigación y la transferencia de conocimiento en el marco del ordenamiento financiero comunitario e internacional" (PROMETEO/2012/073), dirigido por la Dra. Amparo Navarro Faure.

² Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España).

³ El término BEPS se define en la sección "Frequently asked questions" de la página web de la OCDE: "Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits 'disappear' for tax purposes or to shift profits to location where there is little or no real activity but the taxes are low resulting in little or no overall corporate tax being paid" [www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf], consultada el 3 de marzo de 2015.

⁴ OECD: "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", [<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>]. También puede consultarse la versión en castellano: OCDE: "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", 2014, p.15 [<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313334e.pdf?expires=1421174415&id=id&accname=guest&checksum=BEB70B1A6C8EB26246B19B5A3F1C5B47>].

⁵ Nouwen, M.: "The gathering momentum of international and supranational action against aggressive tax planning and harmful tax competition: the state of play of recent work of the OECD and European Union", en *European Taxation Journal* Vol. 53, No. 10, 2013 [http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/et/html/et_2013_10_int_1.html&q=-nouwen&WT.z_nav=Search&colid=4945], consultado el 3 de marzo de 2015.

El Plan de acción identifica quince actuaciones que deben abordarse y que constituyen el contenido del BEPS a implementar dentro de unos plazos concretos. En particular, la Acción 14 BEPS se dirige a "desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos". Se diseña como una Acción a realizar en un período de dos años, por lo que el resultado esperado, cual es la adecuada modificación del Convenio modelo de la OCDE en orden a superar los obstáculos detectados, debería alcanzarse en septiembre de 2015.

Especial interés revisten los cuatro principios⁶ que deben imbuir este propósito y las medidas que se adopten con arreglo al mismo, a saber: 1. Garantizar que las obligaciones convencionales relativas al procedimiento amistoso se aplican de buena fe;

2. Asegurar que los procedimientos administrativos se dirigen a prevenir y resolver las controversias relativas a los tratados; 3. Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando corresponda; y, 4. Asegurar la resolución de los asuntos sometidos a procedimiento amistoso.

Partiendo de estas premisas, nos proponemos examinar la virtualidad de la normativa interna española sobre procedimientos amistosos en materia de imposición directa, señalando aquellos aspectos que, en nuestra opinión, deberían mejorarse en aras a optimizar los resultados de este instrumento de resolución de conflictos. Con carácter previo a dicho análisis, resulta imprescindible conocer cuál es el *status quo* del procedimiento amistoso en los convenios bilaterales españoles, así como las reticencias que hasta el momento ha manifestado nuestro país hacia el arbitraje internacional tributario.

2. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA: ESTADO DE LA CUESTIÓN

2.1. CAUSAS DE LA INEFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

Ciertamente, poco se ha avanzado desde que en 2002 estudiáramos este tema e identificáramos los motivos de su ineficiencia, denunciando su carácter insuficiente y la necesidad de su reforma.⁷ Por aquellas fechas, destacábamos que el procedimiento amistoso había cumplido hasta entonces un importante papel como método de solución de controversias derivadas de los convenios de doble imposición, ante la imposibilidad de acordar por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria.

Reconocíamos también, sin embargo, que el cauce amistoso había revelado numerosas deficiencias, lo que reducía su virtualidad al objeto de resolver los conflictos convencionales. Sintéticamente, tales causas de insuficiencia⁸ eran, y siguen siendo,⁹ las siguientes:

⁶ OECD: "BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective", Public Discussion Draft, 18 December 2014 – 16 January 2015, p.15 [<http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>], consultado el 4 de marzo de 2015.

⁷ Ribes Ribes, A.: "La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en Revista de contabilidad y tributación n° 235, 2002, pp.3-62.

⁸ Ribes Ribes, A.: "Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje", EDESA, Madrid, 2003, pp.403-406.

⁹ Serrano Antón, F.: "La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje", Civitas - Thomson Reuters, 2010, pp.278-282.

1. Inexistencia de obligación alguna de las autoridades competentes de lograr un acuerdo, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica para los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución en torno a la controversia planteada.

En otros términos, el éxito del procedimiento amistoso queda condicionado a la capacidad de negociación de las autoridades competentes, a las que se confiere una excesiva libertad que, a su vez, no redundará sino en un alto riesgo de que la divergencia entre los Estados permanezca, dado que no están obligados a clarificar necesariamente la cuestión, sino sólo a esforzarse todo lo posible en tal dirección.

Esta mera obligación de hacer, o '*pactum de negotiando*', atendida la imposibilidad de imponer a las partes una obligación de resultado, se erige sin duda en la deficiencia más importante del procedimiento que nos ocupa, habiendo concentrado tanto la crítica de los estudiosos¹⁰ cuanto la de instituciones tales como la Cámara de Comercio Internacional.¹¹

2. LENTITUD Y EXCESIVA DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

No obstante la flexibilidad que caracteriza a la vía amistosa, se impone la necesidad de acelerar su tramitación con vistas a la conclusión del procedimiento en un período temporal inferior al que resulta habitual en nuestros días. La falta de control no sólo en relación con su inicio sino también en cuanto a su terminación, dada la ausencia de cualquier previsión de un límite temporal en este punto que compela a los Estados a ajustarse a dicho espacio temporal, se traduce en una excesiva dilatación del procedimiento que a nadie favorece, perjudicando sobre todo al particular interesado.

Pese a las recomendaciones efectuadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en múltiples ocasiones,¹² la excesiva duración continúa siendo un grave inconveniente, que disminuye en grado notable la eficacia práctica del procedimiento amistoso.

3. AUSENCIA DE UNIFORMIDAD RESPECTO A LA PUBLICACIÓN DEL ACUERDO ADOPTADO.

La diversidad de criterios existentes, según los Estados, en lo que concierne a la publicación de los resultados del procedimiento amistoso conlleva frecuentemente que la solución alcanzada quede privada de toda publicidad, en claro detrimento de la mayor eficacia de que sería acreedor este mecanismo en caso contrario.

Se requiere, en consecuencia, una mayor homogeneidad de la práctica de los Estados signatarios en este punto, a la que pretende coadyuvar la recomendación de los Comentarios, pero que sólo se garantizaría totalmente mediante el compromiso expreso de los propios Estados partes de publicar el acuerdo obtenido, posibilidad ésta que no constituye hoy sino un *desideratum*.

¹⁰ 10 Recientemente: Serrano Antón, F.: "Comments on the Draft Discussion Document on BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective", en: OECD: "Comments received on public Discussion Draft. BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective", 19 January 2014, pp. 116-126 [<http://www.oecd.org/tax/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>], consultado el 5 de marzo de 2015.

¹¹ 11 La Cámara de Comercio Internacional emitió el 3 de mayo de 2000 un documento denominado "Arbitration in international tax matters" (Doc. n° 180/438) animando a los Estados a aceptar cláusulas de arbitraje obligatorias.

¹² OCDE: "Informe sobre el Procedimiento Amistoso de 1984" (recomendaciones incorporadas posteriormente al apartado 30 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE); OECD: "Improving the resolution of tax treaty disputes", Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007; OECD: "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)", February 2007.

4. INEXISTENCIA DE MEDIOS QUE GARANTICEN LA EJECUCIÓN DEL ACUERDO ADOPTADO.

Una vez los Estados consiguen alcanzar un acuerdo, el carácter no satisfactorio del procedimiento amistoso se manifiesta de nuevo, al dejarse en casi todos los países la ejecución de dicho acuerdo al arbitrio de su legislación interna, medida ésta que difícilmente asegura su efectivo cumplimiento.

5. ESCASA INFORMACIÓN SOBRE SU FUNCIONAMIENTO Y DESINTERÉS GENERALIZADO DE LOS ESTADOS POR EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

En líneas generales, el procedimiento amistoso constituye para muchos un cauce prácticamente desconocido que, si bien ha ido adquiriendo mayor transparencia en cuanto a su desarrollo con el transcurso del tiempo, exige un mayor esfuerzo de los Estados contratantes a fin de dar a conocer su existencia y funcionamiento, dada la desinformación que todavía hoy existe entre los contribuyentes acerca del mismo. Esta realidad encuentra su razón de ser en la propia actitud de los Estados hacia el procedimiento amistoso ya que, si bien no tratan de disuadir a los contribuyentes en cuanto a su empleo -ciñéndonos ahora al artículo 25.1 CM OCDE- tampoco les animan a utilizarlo, pudiendo predicarse en general de las autoridades competentes una actitud simplemente neutral que, sin duda, explica la insuficiente información que en algunos Estados se ofrece del procedimiento amistoso.

Adicionalmente,¹³ entre los aspectos perfectibles del procedimiento amistoso en sentido estricto (artículo 25.1 CM OCDE) podríamos citar, además de la nula o insuficiente normativa interna dictada para su desarrollo en la mayoría de los Estados, la escasa participación y derechos que ostenta el contribuyente a lo largo del mismo.

En definitiva, resulta evidente que los déficits detectados por la OCDE en su Public Discussion Draft (BEPS Action 14), por lo que al procedimiento amistoso concierne, no son nuevos.¹⁴ Con todo, el mérito de la OCDE consiste en seguir trabajando de forma incansable en este campo,¹⁵ especialmente en una época en la que las disputas convencionales se han incrementado sustancialmente. El cambio de estrategia respecto a épocas anteriores, tal y como se declara en su Public Discussion Draft¹⁶ es claro: ha llegado el momento de ofrecer soluciones que se implementen realmente y que tengan un impacto práctico medible, más que proponer directrices o recomendaciones que, en la mayoría de los casos, no se materializan por parte de los Estados.

¹³ Sobre las dificultades adicionales que plantea la puesta en práctica del procedimiento amistoso en los Estados en vías de desarrollo, véase: Protto, C.: "Mutual agreement procedures in tax treaties: problems and needs in developing countries and countries in transition", en *Intertax* vol.42, n° 3, 2014, pp.176 -178.

¹⁴ La propia Comisión europea ha reconocido que el procedimiento amistoso presenta los mismos problemas que antaño, en: European Commission: "Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States' tax administrations", Specific contract No.10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY - November 2014, p.47 [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf], consultado el 6 de marzo de 2015.

¹⁵ De manera paralela al BEPS, la OCDE está examinando los procesos administrativos que promueven la prevención y resolución de disputas convencionales a través del "Forum on Tax Administrations' MAP Forum" (the FTA MAP Forum). Véase, en este sentido: "Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: a vision for continuous MAP improvement", [<http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf>], adoptado en el Ninth Meeting of the Forum on Tax Administration (Dublín, 23-24 de octubre de 2014).

¹⁶ OECD: "BEPS Action 14: make (...)". Ob.cit. p.1.

2.2. RETICENCIAS A LA INTRODUCCIÓN DEL ARBITRAJE EN LOS CDI ESPAÑOLES

Como es sabido, el artículo 25 CM OCDE fue reformado en 2008,¹⁷ incluyéndose el arbitraje voluntario como método complementario para la resolución de los conflictos convencionales,¹⁸ cuando no prospere la vía amistosa en el plazo de dos años.¹⁹

La previsión del arbitraje, que tradicionalmente ha suscitado las suspicacias de los Estados soberanos,²⁰ ha recibido una tímida aceptación por parte de España, como demuestran los escasos convenios bilaterales suscritos desde 2008 hasta la actualidad que han incorporado esta cláusula (EEUU,²¹ Reino Unido²² y Suiza²³). La propia OCDE, en su Public Discussion Draft (BEPS Action 14), reconoce la ausencia de consenso entre los Estados para avanzar hacia un arbitraje vinculante obligatorio en el marco del procedimiento amistoso.

Quizás la tibia reacción del Estado español radica en la cuestionable legitimidad²⁴ del arbitraje internacional en el ámbito que nos ocupa. Tributación y arbitraje suponen, a primera vista, materias que parecen excluirse radicalmente, ya que el compromiso arbitral implica la disponibilidad por las partes de la materia que constituye su objeto, es decir, la facultad de transigir sobre ella. Siendo la indisponibilidad uno de los caracteres esenciales de la obligación tributaria, derivado de su naturaleza de Derecho Público, no debe extrañar que, en un primer momento, aquél se conciba como un obstáculo insalvable para la utilización del sistema arbitral en el terreno de la tributación internacional.

Por el contrario, el Convenio Modelo del Grupo Andino, en cuyo artículo 20 tanto del Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros como del Convenio tipo para evitar la misma entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, se prevé un procedimiento amistoso con vistas a resolver las dificultades que pueda originar la aplicación (nótese la omisión del término 'interpretación' en estos Modelos) del convenio, bajo la rúbrica 'Consultas e información', sí es acreedor de un mecanismo adicional en este sentido, según lo dispuesto en la Decisión 40. En efecto, el artículo 4 de ésta dispone, siempre en relación con el convenio que ha de regir entre los Estados miembros, que "cuando existieren dificultades o dudas originadas en la aplicación" de sus normas, de imposible reso-

¹⁷ Ault, H. y Sasseyville, J.: "2008 OECD Model: the new arbitration provision", en *Bulletin for International Taxation* vol.63, nº 5, 2009, pp.208-215.

¹⁸ Ya en 2002 proponíamos esta solución como complementaria al procedimiento amistoso "interpretativo": Ribes Ribes, A.: "Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems", en *European Taxation Journal* vol.42, nº 9, 2002, pp.400-404.

¹⁹ El artículo 25.5 CM OCDE (versión vigente aprobada el 15 de julio de 2014) dispone lo siguiente: "Where, a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph".

²⁰ Tampoco la denominada 'Convención nórdica' de 23 de septiembre de 1996, cuya entrada en vigor se produjo el 11 de mayo de 1997, y que sustituyó a la firmada en 1983 entre estos países, contempla un ulterior mecanismo de solución de controversias ante la inoperatividad del procedimiento amistoso, previsto en su artículo 28(3).

²¹ Protocolo que modifica el Convenio entre España y Estados Unidos, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 14 de julio de 2014.

²² Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, publicado en el Boletín Oficial del Estado el 15 de mayo de 2014.

²³ Protocolo que modifica el Convenio entre España y la Confederación Suiza, publicado en el Boletín Oficial del Estado el 11 de junio de 2013.

²⁴ Ribes Ribes, A.: "Convenios (...)". Ob.cit. pp.419-422.

lución mediante la consulta a que se refiere el artículo 20, tal cuestión será sometida a la consideración del Consejo de Política Fiscal, pudiendo reunirse éste a solicitud de cualquier Estado miembro. A mayor abundamiento, el artículo 4 de la Decisión 40 señala que si la intervención de este Consejo no bastara para dirimir el problema suscitado, los países implicados podrán acudir a los procedimientos previstos en el artículo 23 del Acuerdo de Cartagena, relativos a la solución de controversias referentes a la interpretación o ejecución del propio acuerdo o de decisiones adoptadas por la Comisión.

No obstante, conviene tener presente que, al igual que sucede en el procedimiento amistoso, no es en este supuesto la Administración quien realmente celebra pactos sobre el modo de resolver los conflictos en el seno de los convenios de doble imposición, inclinándose por un mecanismo u otro, sino que, antes al contrario, es el Estado quien, actuando en su inescindible personalidad internacional, se encuentra legitimado para optar por el cauce arbitral, atendido su poder de disposición sobre sus propios tributos. Esta misma consideración excluye, igualmente, cualquier posible violación del principio de legalidad tributaria a través de la atribución de la competencia a las autoridades competentes -valga la redundancia- en orden a someter la divergencia interpretativa a la solución de un tercero que, en calidad de árbitro, dirima el problema planteado. En esta dirección procede recordar, además, el reconocimiento generalizado de la doctrina en cuanto al debilitamiento que el principio de legalidad experimenta en el Derecho Internacional Tributario, cuyos motivos cabe hallar tanto en la complejidad de las relaciones económicas internacionales cuanto en la necesidad de tener en cuenta las exigencias derivadas de otros principios, como por ejemplo el de reciprocidad internacional.

En este orden de ideas, interesa destacar que frente a la pura transacción o 'transacción en sentido estricto' que conllevan los mecanismos de autocomposición, empleando las recíprocas concesiones entre los contendientes como medio para solucionar los conflictos generados entre ellos, el arbitraje internacional significa, en cambio, el compromiso de las partes de resolver la controversia mediante un Tribunal o una Comisión arbitral, a cuya decisión se someten los Estados contratantes, encontrándonos por consiguiente, ante un método de heterocomposición, en el que es la voluntad de un tercero ajeno a las partes quien dirime el conflicto suscitado.²⁵

Demostrada, pues, la inexistencia de obstáculo alguno en el sentido indicado, con vistas a instaurar el arbitraje como método de solución de las dificultades surgidas en el ámbito convencional tributario, la principal barrera para ello viene constituida por la renuncia al poder tributario que, según la concepción de la mayoría de los Estados, entrañaría la previsión del cauce arbitral en sus tratados bilaterales. A nuestro juicio, el futuro desarrollo y generalización de esta práctica en los convenios de doble imposición españoles, dependerá de los resultados²⁶ ofrecidos con el tiempo por la cláusula arbitral incorporada ya por otros Estados²⁷ miembros de la

²⁵ Palao Taboada, C.: "El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición", en Hacienda pública española nº 16, 1972, p.317.

²⁶ En el ámbito estadounidense, por ejemplo, el arbitraje sí supone un acicate para la resolución de las controversias convencionales, de ahí que en los últimos CDI norteamericanos se estén precisando especialmente los aspectos arbitrales. EEUU y Canadá tienen más de 100 casos por año entre ellos, de los que en la actualidad se resuelve el 90% tras la incorporación del arbitraje subsidiario y vinculante. En contraste, los números del Estado español muestran el estancamiento del procedimiento amistoso, debido, entre otras razones, a la ausencia de previsión del arbitraje como mecanismo complementario a la vía amistosa. Los datos correspondientes a los Estados miembros de la OCDE pueden consultarse en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2013.htm>

²⁷ A título de ejemplo, EEUU ha incluido ya el arbitraje en sus CDI con Alemania, Bélgica, Canadá, Holanda y Francia. Al CDI entre EEUU y Alemania de 29 de agosto de 1989 se adicionó el 1 de junio de 2006 un Protocolo, cuya entrada en vigor se produjo el 28 de diciembre de 2007. En virtud del mismo, los estados contratantes están obligados a alcanzar una decisión en el plazo máximo de tres años y medio desde el inicio del procedimiento amistoso: dos años para el cauce amistoso y un año y medio para el arbitraje subsiguiente. Véase: Bahns, J. y Schoenfeld, J.: "The new mutual agreement and arbitration procedure under Art.25 of the Germany-US tax treaty", en *European Taxation Journal* vol.49, nº 7, 2009, pp.343-347. Asimismo, al CDI entre EEUU y Francia de 31 de agosto de 1994 se añadió un nuevo Protocolo el 13 de enero 2009, que entró en vigor el 23 de diciembre de 2009. Aunque el primigenio convenio preveía ya una cláusula arbitral, ésta nunca se aplicó, pues

OCDE²⁸ en sus instrumentos convencionales. Hasta 2014, el arbitraje se había introducido ya en unos 150 convenios de doble imposición, adoleciendo empero dicha previsión de la uniformidad deseable, de anexos en los que se detallan las reglas procedimentales (salvo en los convenios estadounidenses²⁹), y otorgando derechos muy limitados a los contribuyentes implicados.³⁰

3. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE EL REGLAMENTO ESPAÑOL DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA.

3.1. ASPECTOS GENERALES.

Sin duda, la adopción del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa,³¹ merece una valoración general positiva. Hasta entonces nuestro ordenamiento no disponía de un marco reglamentario específico por lo que a la fase interna respecta, a diferencia de otros países,³² tales como EEUU, Canadá, Francia, Japón, Suecia y Reino Unido, que sí cuentan con regulaciones en este terreno.

El Reglamento español, en sintonía con los continuos esfuerzos de la OCDE y de la Unión europea por mejorar la eficacia de la vía amistosa, regula de manera separada los procedimientos amistosos en materia de imposición directa; esto es, tanto los derivados de los CDI concluidos por España, como el previsto en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas³³ (Convención europea de arbitraje). Nótese que en el primer caso su ámbito de aplicación se circunscribe al procedimiento amistoso en sentido estricto (previsto en el artículo 25, apartados 1 y 2), no incluyendo los denominados procedimientos "interpretativo" y "legislativo" contemplados en el artículo 25.3 CM OCDE y de los CDI suscritos por España.

En cuanto a su naturaleza, existe consenso doctrinal acerca de que se trata de un procedimiento *sui generis*, al que le son aplicables las reglas del procedimiento administrativo hasta que se convierte en un procedimiento internacional (fase interestatal). No obstante ello, sería deseable una aclaración normativa sobre la naturaleza concreta del procedimiento amistoso y su posición en el ordenamiento jurídico.³⁴

exigía un intercambio de cartas vía diplomática que nunca se produjo. El Protocolo de 2009 incorporó una nueva cláusula arbitral, siguiendo la práctica estadounidense previa y las previsiones del CM OCDE 2008 al respecto. Véase: Gouthière, B.: "Significant amendments to the France-United States tax treaty", en *European Taxation Journal* vol.50, n° 5, 2010, [<http://online.ibfd.org/collections/et/printversion/pdf/et051001.pdf>], consultado el 3 de marzo de 2015.

²⁸ Véase, sobre la distinta tipología de las cláusulas incorporadas en sus tratados por Estados miembros de la OCDE: Serrano Antón, F.: "La resolución (...)". Ob.cit. pp.360-380.

²⁹ Monsenego, J.: "Designing arbitration provisions in tax treaties: reflections based on the US experience", en *Intertax* vol.42, n° 3, 2014, pp.163-168.

³⁰ Pit, H.M.: "Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: an evolution", en *Intertax* vol.42, n° 3, 2014, p.445; Malherbe, J.: "The issues of dispute resolution and introduction of a multilateral treaty", en *Intertax* vol. 43, n° 1, 2015, p.92.

³¹ Vigente desde el 19 de noviembre de 2008, tras publicarse en el Boletín Oficial del Estado el día anterior.

³² Ribes Ribes, A.: "New Spanish draft regulation on the mutual agreement procedures concerning direct taxation", en *Intertax* vol. 36, n°4, 2008, pp.174-175.

³³ Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE). Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 225/10, de 20 de agosto de 1990. Véase también: European Commission: "Commission staff working document accompanying the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of conduct for the effective implementation of the arbitration convention (90/436/EEC of 23 July 1990). Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the interpretation of some provisions of the Arbitration Convention, COM(2009)472 final; SEC(2009)1168 [<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009SC1169&qid=1421855473385&from=ES>]

³⁴ Palao Taboada, C.: "El Reglamento de procedimientos amistosos", en *Revista Noticias de la Unión Europea* n° 300, 2010, p.109.

En este contexto, conviene advertir las diferencias entre los procedimientos amistosos de los CDI y el de la Convención europea de arbitraje,³⁵ a saber:

- La garantía de eliminación de la doble imposición internacional sólo opera en el procedimiento de la Convención europea de arbitraje, donde se aplica el laudo arbitral en defecto de acuerdo amistoso. La ausencia de previsión del arbitraje ("comisión consultiva" en la terminología del RD 1794/2008) en la mayoría de CDI españoles impide que se pueda asegurar la efectiva resolución del conflicto.
- Según el artículo 21.2 RD 1794/2008, no es posible recurrir a la Convención europea de arbitraje cuando los hechos motivadores del procedimiento amistoso hayan sido objeto de una sanción grave firme. Sin embargo, nada se prevé al respecto en los CDI españoles.
- El acuerdo amistoso alcanzado en virtud de la Convención europea de arbitraje resulta aplicable con independencia de los plazos internos de prescripción en materia de devoluciones y desgravaciones, lo que no sucede en todos los CDI firmados por España.
- A diferencia de los CDI españoles, la Convención europea de arbitraje incluye en su artículo 23 a los establecimientos permanentes entre los legitimados para solicitar el inicio del procedimiento amistoso.

El Reglamento prevé la suspensión³⁶ del ingreso de la deuda hasta la terminación del procedimiento. Dicha suspensión, que debe solicitarse por el interesado, tiene carácter automático siempre que se aporten las garantías exigidas. Si el inicio del procedimiento amistoso está pendiente de admisión, se acordará la suspensión cautelar cuando la deuda esté en período voluntario; por el contrario, si se encuentra en período ejecutivo se continuará con el procedimiento de apremio, anulándose las actuaciones posteriores a la solicitud de suspensión si, finalmente, se concede ésta.

3.2.- CRÍTICAS FORMULADAS Y PROPUESTAS DE MEJORA.

A nuestro juicio, algunos aspectos del Reglamento plantean cierta problemática en cuanto a su interpretación y aplicación, motivo por el cual sugerimos su precisión o reformulación en los términos que siguen:³⁷

a.- Plazo (artículo 5): la solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de la finalización del plazo (normalmente, tres años) que disponga el respectivo convenio, contado "a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente". Se condiciona el inicio del procedimiento amistoso a la existencia de un acto de liquidación, cuando la aplicación contraria al contenido del convenio puede producirse con anterioridad a aquél, por ejemplo, con la adopción del acta inspectora. Así se deduce claramente del Comentario al artículo 25 CM OCDE, párrafos 14 y 21.

b.- Admisión de inicio (artículo 8): al regular la posibilidad de recurso contra la denegación de inicio del procedimiento amistoso, no se resuelve si tal denegación puede ser controlada judicialmente,³⁸

³⁵ Véase: Lodin, S.O.: "The Arbitration Convention in practice", en Intertax vol.42, n° 3, 2014, pp.173-175.

³⁶ Dicha suspensión se regula en los artículos 35 a 40 del Reglamento, que plantean no pocas dudas interpretativas, señaladamente por lo que a los intereses de demora respecta. Véase, sobre este aspecto: Delgado Pacheco, A. y Loaiza Keel, C.: "La nueva regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en procedimientos amistosos", en Revista Noticias de la Unión Europea n° 296, 2009, pp.131-135; Palao Taboada, C.: "El Reglamento (...)". Ob.cit. pp.130-134; Vega Borrego, F.A.: "Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora", en Crónica Tributaria n° 141, 2011, pp.211-243.

³⁷ 37 Palao Taboada, C. y Ribes Ribes, A.: "El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa", en Revista Interactiva de Actualidad (Asociación Española de Asesores Fiscales - AEDAF-) n° 24, de 14 de junio de 2010.

³⁸ En opinión de Palao Taboada, al exigir el Reglamento en su artículo 8.2 que la denegación sea motivada, parece indicar que pueda ser controlada judicialmente. Palao Taboada, C.: "El Reglamento (...)". Ob.cit. p.117. Este argumento, empero, no nos

como parecen dar a entender la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de junio de 1999 y las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 y 15 de abril de 2003.

Lo ideal hubiera sido que el Reglamento declarara expresamente que dicha denegación pone fin a la vía administrativa y, por tanto, es impugnabile en vía contenciosa.

c.- Acuerdo no impugnabile (artículo 11.2): según este precepto únicamente son recurribles los actos administrativos dictados en aplicación de dicho acuerdo. El problema es que el artículo 11.2 no distingue a efectos de su impugnabilidad entre el acuerdo adoptado por la autoridad competente española (fase interna) y el adoptado entre las dos autoridades competentes (fase interestatal). Si bien este último no sería susceptible de recurso por su carácter internacional, al ser el primero una decisión administrativa sí debería poderse recurrir³⁹ ante los Tribunales internos en caso de extralimitación o violación del convenio, so pena de contravenir en caso contrario el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la Constitución española. En esta línea se ha posicionado también el Consejo de Estado,⁴⁰ al señalar en su dictamen que no consideraba adecuado cerrar mediante una cláusula general todas las vías de recurso sin mayores precisiones.⁴¹

d.- Archivo de las actuaciones (artículo 12): cabe hacer notar que se prevé como consecuencia del desistimiento del contribuyente, sin hacer referencia alguna a la caducidad.

e.- Prescripción (artículo 13.1.a): en el supuesto de los convenios de doble imposición, se acordará no eliminar la doble imposición cuando los actos objeto del procedimiento hayan prescrito.⁴² Se trata de una previsión contraria a la filosofía del artículo 25.2 (in fine)⁴³ del CM OCDE. La única explicación plausible es que tal previsión deriva de la reserva formulada por España a dicho artículo. De hecho, en base a la misma, muchos CDI españoles omiten tal frase, si bien existen bastantes excepciones.

parece concluyente, pues también las sentencias del Tribunal Supremo deben motivarse y, sin embargo, no son recurribles.

³⁹ Desde otro punto de vista, un argumento para sostener su no impugnabilidad, incluso en el caso de acuerdo adoptado en la fase interna, radica en que el propio contribuyente ha de haber manifestado previamente su conformidad con el mismo para que dicho acuerdo produzca efectos. Palacín Sotillos, R.: "El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional", en: Córdón Ezquerro, T. (Dir.): "Manual de Fiscalidad internacional", 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p.1095.

⁴⁰ Palacín Sotillos, R.: "El procedimiento (...)". Ob.cit. p.1095.

⁴¹ Cuestión distinta es que el asunto sometido al procedimiento amistoso haya sido también objeto de recurso ante los Tribunales internos (dado que la posibilidad de simultanear ambas vías se prevé expresamente tanto en el artículo 25 CM OCDE, como en el artículo 6 de la Convención europea de arbitraje). En este supuesto, si el interesado manifiesta formalmente su aceptación del acuerdo amistoso, deberá desistir de su reclamación ante los Tribunales internos, tal y como recoge el apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE. Pardo Carmona, M. y López Ribas, S.: "Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa", en Impuestos nº 4, 2009, pp.14 y 31. Detectamos, sin embargo, que el artículo 14.2 del Reglamento sólo contempla la renuncia ante las autoridades competentes, pero no ante el Tribunal interno del que pende el recurso.

⁴² Este supuesto puede ilustrarse con el siguiente ejemplo: un contribuyente residente en España recibe en enero de 2015 una notificación de un ajuste de las autoridades de Alemania, donde realiza determinadas actividades económicas. Estiman dichas autoridades que parte de las remuneraciones percibidas de una entidad vinculada residente en Alemania durante el año 2010 tienen la consideración de dividendo, en lugar de -como entendía el contribuyente- beneficios de una actividad económica (facturación de servicios de apoyo a la gestión a una entidad vinculada). En caso de calificarse como dividendos existirá tributación en Alemania, lo que no sucede tratándose de rendimientos de actividades empresariales. La razón del ajuste estriba en que las autoridades alemanas consideran excesivo el importe cargado, calificando el exceso como dividendo (ajuste secundario) y, en consecuencia, no deducible para la entidad alemana.

En esta hipótesis, los contribuyentes afectados pueden dirigir sendas solicitudes de inicio de procedimiento amistoso, cada uno al Estado en el que es residente. Ahora bien, si el contribuyente residente en España presenta solicitud de inicio de procedimiento amistoso, puede que con arreglo al artículo 13.1.a) del Reglamento, se acuerde finalmente no eliminar la doble imposición por hallarse prescritas las actuaciones que dieron origen al ajuste. Palacín Sotillos, R.: "El procedimiento (...)". Ob.cit. pp.1097 y 1098.

Debe reseñarse que ello constituye una diferencia con el procedimiento previsto en la Convención europea de arbitraje, donde el plazo de prescripción interno es irrelevante.

⁴³ El artículo 25.2 CM OCDE señala lo siguiente: "El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes".

A este respecto, un sector relevante de la doctrina considera que la Disposición adicional primera, apartado 2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes suprime las limitaciones temporales⁴⁴ a la ejecución de los acuerdos de los procedimientos amistosos, dejando sin efecto la mencionada reserva.

Como es sabido, la finalidad del citado inciso del artículo 25.2 CM OCDE es permitir que en los Estados que tienen plazos de prescripción relativos a las liquidaciones y devoluciones, el acuerdo amistoso pueda tener efecto a pesar de dichos plazos; es decir, que la prescripción o la firmeza de los actos administrativos no sea obstáculo para la aplicación de un procedimiento amistoso.⁴⁵

Así se recoge, por ejemplo, en el artículo 25.5 del CDI entre España y Reino Unido de 2014, donde se señala que el acuerdo amistoso "será vinculante para ambos Estados contratantes y aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes".

f.- Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado (artículo 20): consideramos que, debido a su alcance extraterritorial, la aplicación de esta previsión será muy limitada.

g.- Cómputo del plazo de dos años en la Convención de Arbitraje para acudir a la segunda fase (artículo 27): de conformidad con el citado artículo, el cómputo puede iniciarse en la última de las dos fechas siguientes: o la fecha de la notificación del acto de liquidación, o la fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio acompañada de toda la documentación. A nuestro parecer, sólo debería tenerse en cuenta la primera, puesto que es la única fecha sobre la que existe certeza, ya que el particular no tiene constancia de la fecha de recepción de la solicitud, ni tampoco existen criterios para fijar esa fecha como cierta.

h.- Dictamen de la Comisión consultiva (artículo 30): no existe certeza acerca de cuál es la fecha inicial para el cómputo del plazo de seis meses en el cual la Comisión debe emitir el dictamen. Este *dies a quo* es el momento en que la Comisión haya sido consultada y éste se define como aquél en el que la misma ha recibido toda la información y documentación de los estados implicados. Ello genera una notable incertidumbre en los supuestos de recepción parcial de la información, por lo que sería deseable la fijación de la fecha de recepción a efectos de seguridad jurídica.

i.- Publicación del acuerdo amistoso: el Reglamento omite cualquier referencia a esta cuestión, desoyendo así las recomendaciones sobre la deseable publicación de los acuerdos alcanzados, incluida como "best practice" en todos los documentos y guías sobre la materia. El Estado español, empero, no es un caso excepcional, pues la práctica de los Estados en este punto es diversa.⁴⁶ Se desaprovecha, pues, la oportunidad de dotar al procedimiento amistoso de una mayor transparencia, en consonancia con la Acción 14 BEPS y con el sentir de la doctrina mayoritaria.⁴⁷

⁴⁴ Según esta Disposición, "la aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

⁴⁵ De ahí que se haya propuesto que el Reglamento debería prever el recurso a la revocación (artículo 219 Ley General Tributaria), cuando la aplicación del acuerdo amistoso se encuentre ante un acto firme. AEDAF: "Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal", en Revista Técnica Tributaria n° 78, 2007, p.174.

⁴⁶ Véase, ampliamente: Ribes Ribes, A.: "La resolución (...)". Ob.cit. pp.30 y ss.

⁴⁷ Entre otros: Ribes Ribes, A.: "Convenios (...)". Ob.cit. pp.399 a 401 (refiriéndonos al procedimiento 'interpretativo'); Bustos Buiza y Campo Azpiazu sugieren un procedimiento para la publicación de estos acuerdos por parte del Ministerio de Asuntos Exteriores como "acuerdos administrativos", si bien reconocen que se trata de un procedimiento excesivamente complejo. Bustos Buiza, J.A. y Campo Azpiazu, C.: "Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre Administraciones", en Tribuna Fiscal n° 145, 2002, p.93; Serrano Antón, F.: "La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho Comparado", en Documentos de trabajo n° 26/04, Instituto de Estudios Fiscales, p.21, donde cita las tres razones aducidas por la Administración

Concluyendo, estimamos que el avance en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en esta órbita requiere, entre otras medidas, una doble actuación: primero, el arbitraje subsidiario al procedimiento amistoso debería incorporarse en todos los convenios de doble imposición españoles; y, segundo, el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa debería mejorarse de acuerdo con las soluciones propuestas. Sólo a través de esta actuación coordinada se logrará la consecución de los cuatro objetivos a los que responde la Acción 14 BEPS: 1. Garantizar que las obligaciones convencionales relativas al procedimiento amistoso se aplican de buena fe; 2. Asegurar que los procedimientos administrativos se dirigen a prevenir y resolver las controversias relativas a los tratados; 3. Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando corresponda; y, especialmente, 4. Asegurar la resolución de los asuntos sometidos a procedimiento amistoso.

española para no publicar estos acuerdos: 1. Evitar la confusión que puede ocasionar su publicación en otros contribuyentes no involucrados en un procedimiento amistoso; 2. Eliminar la creencia generalizada de que estos acuerdos adquieren la categoría de reglas generales tras su publicación; y, 3. No comprometer a otras Administraciones Tributarias; Palao Taboada, C.: "El Reglamento (...)". Ob.cit. p. 121.